

LA EXENCIÓN EN EL ICIO A FAVOR DE LA IGLESIA CATÓLICA COMO AYUDA DE ESTADO. LA CUESTIONABLE BASE JURÍDICA UTILIZADA POR EL TJUE EN SU PRONUNCIAMIENTO (*)

Begoña Pérez Bernabeu

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

Recibido: Septiembre, 2017.
Aceptado: Septiembre, 2017.

RESUMEN

El disfrute de la exención en el ICIO en relación con las obras realizadas sobre bienes de titularidad de los entes mayores de la Iglesia Católica es una cuestión polémica desde la década de los 90'. En la actualidad esta cuestión dista mucho de estar resuelta, al contrario, el grado de complejidad de la misma ha aumentado al cuestionarse su consideración como ayuda de Estado a la luz del artículo 107 TFUE. En este contexto, se enmarca la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 en la cual el Tribunal mantiene una postura coherente con su doctrina sobre el concepto de empresa y actividad económica, si bien delega en el órgano remitente la resolución de la cuestión de fondo. No obstante, creemos que el razonamiento del fallo se asienta sobre una base jurídica improcedente (artículo 107 TFUE), al ignorar que el conflicto normativo subyacente en este caso se produce entre dos tratados resultando más apropiado el artículo 351 TFUE como base jurídica del asunto.

Palabras clave: ICIO, impuestos locales, Ayudas de Estado, Iglesia Católica, conflicto de Tratados, cláusulas de relación, concepto de empresa, concepto de actividad económica, beneficio fiscal.

(*) Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título «La Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario», Referencia DER2015-68072-P (MINECO/FEDER), cuyos investigadores principales son el Profesor Jorge Martín López y la Profesora Begoña Pérez Bernabeu (Resolución de concesión de 6 de mayo de 2016).

Asimismo la autora pertenece al Grupo de Investigación que ha recibido las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2016, «Los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y la seguridad jurídica en el ordenamiento europeo e internacional», (Resolución de concesión de 1 de septiembre de 2016, Expediente PROMETEO/2016/053), financiado por la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte, Generalitat Valenciana, con fecha de inicio 01/01/2016, con una duración de 4 años, cuya investigadora principal es Amparo Navarro Faure.

THE EXEMPTION OF THE CATHOLIC CHURCH FROM THE SPANISH LOCAL TAX ON CONSTRUCTION, INSTALLATIONS AND BUILDING WORKS (ICIO) AS STATE AID. THE QUESTIONABLE LEGAL BASIS FOR THE ECJ JUDGMENT

Begoña Pérez Bernabeu

ABSTRACT

Catholic Church benefits from an exemption of a Spanish local tax on construction, installations and buildings works performed by its Greater Entities. The enjoyment of this tax benefit is a controversial issue in Spain since the 1990'. Nowadays the situation is anything but resolved. On the contrary, lastly the complexity of the legal situation has increased since the tax benefit is deemed to be State aid. In this context, the ECJ recent ruling of June 27th 2017 is consistent with the position of the ECJ with previous rulings on the notion of «undertaking» and «economic activity» but it is for the referring national court to determine whether that tax benefit is a tax State aid. However, from my point of view, the Court's reasoning is based on an inappropriate legal foundation (article 107 TFEU), since the ECJ ignores the fact that the underlying normative conflict arises between two international treaties and, therefore, article 351 TFEU should apply instead of article 107 TFEU.

Keywords: ICIO, Local taxes– State Aid, Catholic Church– conflict of treaties, relationship clause, notion of undertaking, notion of economic activity, tax benefit.

SUMARIO

1. LA CONTROVERTIDA INCLUSIÓN DEL ICIO EN LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO IV DEL ACUERDO CON LA SANTA SEDE: LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO. 2. LA INVESTIGACIÓN DE LA COMISIÓN POR AYUDAS DE ESTADO DE 2007. 3. LOS CAMBIOS NORMATIVOS DERIVADOS DE LAS PESQUISAS DE LA COMISIÓN. 4. LA SENTENCIA DEL TJUE DE 27 DE JUNIO DE 2017, CONGREGACIÓN DE ESCUELAS PÍAS, ASUNTO C-74/16. 4.1 Antecedentes de hecho que motivan el pronunciamiento. 4.2. Pronunciamiento del Tribunal sobre el fondo del asunto. 5. LA DUDOSA IDONEIDAD DEL ARTÍCULO 107 TFUE COMO BASE JURÍDICA PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO. 5.1. Consideraciones previas. 5.2. Criterios de aplicación para Tratados en conflicto: las cláusulas de relación. 5.3. El artículo 351 TFUE como norma aplicable al supuesto de exención en el ICIO a favor de la Iglesia Católica. 5.3.1. *El apartado primero del artículo 351 TFUE y la tardía modificación por vía hermenéutica del Acuerdo con la Santa Sede.* 5.3.2. *El eventual incumplimiento de España del apartado segundo del artículo 351 TFUE.*

1. LA CONTROVERTIDA INCLUSIÓN DEL ICIO EN LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO IV DEL ACUERDO CON LA SANTA SEDE: LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO

La letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 (en adelante, Acuerdo), prevé una exención genérica a «los tributos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio» de los entes mayores de la Iglesia Católica cuya aplicación al Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras (en adelante, ICIO) no ha sido pacífica.

Las dudas sobre la inclusión del ICIO en el ámbito objetivo de aplicación de la genérica exención prevista en el Acuerdo han venido motivadas por varias causas. Por un lado, debido a que el Acuerdo con la Santa Sede no contiene ningún precepto, ni referencia explícita que reconozca exención alguna en relación con el ICIO a favor de la Santa Sede, ya que este impuesto se creó nueve años después (1) de la firma del Acuerdo con la Santa Sede.

Por otro lado, porque el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LHL), que contiene la normativa reguladora de este impuesto, tampoco reconoce de manera expresa la exención a favor de la Iglesia Católica en el ICIO, pues el apartado 2 del artículo 100 se limita a declarar que «Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a

(1) Fue creado por la Ley 39/1988, de 26 de diciembre, de Haciendas Locales.

cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación».

Ante esta falta de concreción normativa, se quiso justificar la aplicación de la exención en este impuesto sobre la base de la pretendida naturaleza real del ICIO, lo que convertiría a este tributo en susceptible de estar comprendido en la categoría de impuesto real a que se refiere el artículo IV.1.B del Acuerdo con la Santa Sede.

Sin embargo, la LHL, a diferencia del reconocimiento expreso del carácter real respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) (2) y del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (3), no contiene una declaración expresa del carácter real del ICIO (4), (5). Por ello, tanto la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en un primer momento y, posteriormente, de manera paulatina, diversos Tribunales Superiores de Justicia (6) defendieron el carácter real del ICIO, lo que permitía la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo y la consiguiente aplicación de la exención a los entes mayores de la Iglesia Católica.

Como apunta CEBRIÁ GARCÍA (7), los pronunciamientos jurisprudenciales defendían la capacidad de los tribunales para interpretar si el ICIO está incluido entre los tributos a los que se refiere el artículo 4.1.B del Acuerdo a pesar de lo previsto en el apartado 2º de su Protocolo Adicional que exige un acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede para aclarar y concretar el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en el Acuerdo. Los tribunales argumentaban que si bien «las partes tienen la posibilidad de interpretar de común acuerdo, el contenido del Acuerdo, y ha de serles reconocido, en caso de que ejerzan esta posibilidad de interpretación auténtica, el monopolio de la interpretación

(2) Artículo 60 Naturaleza, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1. «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley».

(3) Artículo 78 Naturaleza y hecho imponible, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1. «El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

(4) Artículo 100 Naturaleza y hecho imponible, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1. «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición».

(5) La LHL tampoco reconoce el carácter real al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) ni al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) en sus artículos 104 y 92, respectivamente.

(6) STSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de marzo de 1993 (nº 715/1993) y 14 de mayo de 1996 (nº 340/1993); STSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero de 1999 (nº 275/1999) y de 6 de noviembre de 1999 (nº 2866/1999); STSJ de Andalucía de 26 de febrero de 2001 (nº 2425/2001) y STSJ de Madrid de 30 de abril de 2001 (nº 1400/2001), entre otras. Todas ellas citadas por Cebriá García, M., «Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: problemas que plantea», *Quincena Fiscal* nº 21, Diciembre 2016, págs. 88-89.

(7) CEBRIÁ GARCÍA, M.: «Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: problemas que plantea», *op.cit.*, pág. 89.

(...) no puede entenderse que, a falta de ejercicio de esta posibilidad, el Acuerdo quede privado de eficacia y los Tribunales incapacitados de interpretarlo» de manera que la ausencia del acuerdo no impide que los Tribunales interpreten si el ICIO está incluido entre los tributos a que se refiere el artículo 4.1.B del Acuerdo (8).

Finalmente, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 17 de mayo de 1999, y posteriormente de 19 y 31 de marzo de 2001, estas últimas relativas a sendos recursos de casación en interés de ley, ratificó el criterio seguido por los tribunales inferiores, si bien, en ambos casos el Tribunal Supremo conoció de obras relacionadas con los fines propios de la Iglesia Católica.

CALVO SALES apunta que los defensores de la extensión de la exención a todo tipo de construcciones, instalaciones u obras de la Iglesia Católica sostienen que al ICIO no le puede ser de aplicación ninguna limitación en cuanto a las actividades económicas o no que se realicen por el sujeto pasivo-en este caso, la Iglesia Católica- en relación con la construcción, instalación u obra, por lo que se atribuye a la exención un carácter subjetivo al amparo de la naturaleza real del impuesto. Coincidimos con esta autora al entender que el razonamiento anterior supone una evidente confusión entre el carácter real del impuesto y el carácter (subjetivo o mixto) de la exención, pues el hecho de que un impuesto sea de carácter real no implica, de ninguna manera, que los beneficios fiscales establecidos con respecto al mismo sean de carácter exclusivamente subjetivo, citando como ejemplo que contradice esta errónea teoría el IBI, cuyo carácter real es declarado de manera indubitada por la LHL en su artículo 60, mientras que el artículo 62 del mismo texto normativo recoge un listado de exenciones en el que podemos encontrar tanto exenciones subjetivas, objetivas o mixtas indistintamente. Se demuestra de esta manera que el carácter real de un impuesto es perfectamente compatible con el carácter mixto de una exención previsto en relación al mismo, como sería el caso de la exención de la Iglesia Católica, al exigirse no sólo que los bienes inmuebles sean de titularidad eclesiástica, sino también que los mismos estén vinculados o afectos a un determinado fin (9).

Ante esta situación y a la vista de lo dispuesto en el artículo VI (10) del Acuerdo y el apartado 2º de su Protocolo Adicional (11), el Consejo de Estado, en su dictamen nº 2570/95, discrepando del razonamiento que había servido de base a la interpretación jurisprudencial que había reconocido el carácter real al ICIO, defendió que la cuestión de la extensión o no de la exención del ICIO a la Iglesia Católica debe solucionarse en los términos del Acuerdo, es decir, «que la referida concreción de si el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se encuentra comprendido en las exenciones que derivan del Acuerdo entre la Santa Sede y España en materias económicas, debe hacerse por acuerdo de ambas Partes, bilateralmente, y conforme a los principios previamente pactados en el mencionado Acuerdo» (12).

(8) STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 1996, Fundamento Jurídico 4º.

(9) CALVO SALES, T.: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas», *La Ley*, nº 2959, 2004, págs. 11-12.

(10) «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula de presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan».

(11) «Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo.

Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo».

(12) Consejo de Estado, Dictamen nº 2570/95, de 25 de julio de 1996, Consideración VIII.

La Orden (13) del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 (14) (en adelante, Orden de 2001) vino a consagrar esa reclamada solución acordada, tal y como recoge el propio preámbulo de la Orden al reconocer ser el fruto «de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia-Católica-Estado para Asuntos Económicos». Con esta Orden, tal y como el propio texto declara, se pretende poner fin a la controversia existente sobre la aplicación de la exención del ICIO a los entes mayores de la Iglesia.

La Orden en su Preámbulo, definía a los impuestos reales como aquellos cuyo presupuesto de hecho no se vincula a una persona determinada y recordaba el criterio del Tribunal Supremo acerca del ICIO. Consecuentemente, la Orden declaró el carácter real (15) del ICIO incluyéndolo entre los impuestos de carácter real o de producto mencionados en la letra B del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, así como el derecho a disfrute de una exención total y permanente en este impuesto por parte de los citados entes de la Iglesia Católica y ello sin hacer ninguna limitación a la aplicación de la exención por razón de la finalidad o uso al que se destinen los inmuebles sobre los que se realizan las obras exentas. En consecuencia, resultaban exentas de este impuesto (disfrutando de una exención total y permanente) las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el artículo IV del Acuerdo, pero no las entidades del artículo V del citado Acuerdo, si bien estas últimas podrían disfrutar de alguna bonificación potestativa de las previstas en el apartado 2 del artículo 103 LHL, según el libre criterio del ente local.

Para hacer esta declaración la Orden se basa en la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo (16), la cual es citada expresamente por la propia Orden, si bien, como afirma ANÍBARRO PÉREZ, el hecho de declarar exenta cualquier obra, con independencia del fin a la que la misma se destine, «no es algo que se desprendiera de las Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo sobre la materia» (17).

Sobre la base de esta Orden de 2001, algunos Tribunales Superiores de Justicia reconocieron el derecho de la Iglesia Católica a disfrutar de la citada exención en el ICIO sin

(13) En la doctrina es posible encontrar voces críticas con la utilización de una Orden Ministerial como vehículo normativo para extender la exención del ICIO a los entes mayores de la Iglesia Católica, véase CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, 2007, Madrid, pág. 526 y RAMALLO MASSANET, J.: en el Prólogo al *El ICIO. Teoría y Práctica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, de Marín Barnuevo Fabo, D., Colex, 2001, Madrid.

(14) Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, BOE de 16 de junio de 2001.

(15) RAMALLO MASSANET se muestra crítico con el reconocimiento del carácter real del ICIO operada por esta Orden Ministerial, afirmando que «querer mantener que el ICIO es un impuesto real desconectándolo de los impuestos de producto, es desconocer las categorías tributarias básicas y produce la sospecha de una cierta manipulación o finalidad teleológica», RAMALLO MASSANET, J.: en el Prólogo al *El ICIO. Teoría y Práctica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, de Marín Barnuevo Fabo, D., *op. cit.*

(16) CALVO SALES evidencia que dos de las Sentencias en la que la Orden se basa para declarar el carácter real del ICIO (en concreto las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 31 de marzo de 2001) son posteriores a la reunión de la Comisión Técnica Iglesia-Estado para Asuntos Económicos celebrada el 2 de febrero de 2001 y a la versión definitiva del proyecto de Orden Ministerial presentada al Consejo de Estado el 12 de marzo de 2001, por lo que concluye que la decisión de conceder a la Iglesia Católica la exención en el ICIO era previa, CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, *op. cit.*, pág. 525.

(17) ANÍBARRO PÉREZ, S.: «La controvertida exención de la Iglesia Católica en el ICIO», *Tributos Locales*, n° 118, Diciembre 2014-Enero 2015, pág. 66.

atender a los fines a los que resulta afecto el inmueble en cuestión. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en Sentencia de 26 de julio de 2005 reconoció la exención por la construcción de un edificio destinado a centro de enseñanza y, posteriormente, a través de la sentencia de 1 de junio de 2006 reconoció la exención en relación con la construcción de una residencia de ancianos. Igualmente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por Sentencia de 2 de abril de 2009, concedió la exención por las obras realizadas en un Colegio Mayor (18).

En último término, sobre esta Orden, procede puntualizar que, como el propio Tribunal Supremo reconoció posteriormente en su Sentencia de 3 de octubre de 2003, se trata de una disposición de naturaleza interpretativa que, por tanto, despliega efectos con carácter retroactivo.

2. LA INVESTIGACIÓN DE LA COMISIÓN POR AYUDAS DE ESTADO DE 2007

El 12 de junio de 2006 dos parlamentarios europeos (19) presentaron una pregunta escrita (20) a la Comisión Europea planteando la posibilidad de que la exención del ICIO que disfruta la Iglesia Católica en España constituyera una ayuda de Estado y que España hubiera incumplido su obligación de comunicación previa a su concesión a la Comisión.

La respuesta (21) de la Comisaria de competencia, la Sra. Kroes, si bien afirmaba que «las instituciones religiosas no pueden quedar exentas del pago del ICIO por lo que se refiere a sus actividades económicas y comerciales», concluía que «Habida cuenta de que la exención del ICIO se limita a las actividades puramente religiosas, no afecta a «empresas» en el sentido de la competencia». Es decir, el propio texto de la respuesta daba a entender que la Comisión consideraba que en España únicamente se concedía la exención del ICIO a las actividades (construcciones, instalaciones y obras) destinadas a fines puramente religiosos, cuando la práctica contradecía esta creencia, pues, como afirma CALVO SALES, los Ayuntamientos concedían la exención en el ICIO a las entidades dependientes de la Iglesia católica aunque las construcciones, instalaciones u obras estuviesen afectas a actividades económicas, bien por iniciativa propia, bien como resultado de la ejecución de resoluciones judiciales. La autora ilustra su afirmación citando la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003 en la que el Tribunal consideró probado que el Hospital de San Justo y San Pastor constituía, por las actividades que se realizan en él, una explotación económica, puesto que se trataba de un hospital privado con conciertos con entidades aseguradoras y, por tanto, operaba en el mercado en competencia con otras entidades hospitalarias o sanitarias y, a pesar de ello, declaró aplicable la controvertida exención del ICIO al citado hospital (22).

Dado que esta respuesta de la Comisión resultaba poco clarificadora de la situación, el 20 de febrero de 2007 los mismos dos parlamentarios (23) presentaron una nueva pre-

(18) Sentencias citadas por CEBRIÁ GARCÍA, M.: «Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: problemas que plantea», *op. cit.*, pág. 91.

(19) Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL).

(20) Pregunta escrita E-2578/06.

(21) Respuesta de la Sra. Kroes en nombre de la Comisión E-2578/06ES.

(22) CALVO SALES, T.: «La Comisión Europea analiza la posible consideración como ayuda de Estado de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», *op. cit.*, pág. 32.

(23) Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL).

gunta escrita (24) a la Comisión. En esta segunda pregunta, se pone de manifiesto que la premisa que había asumido la Comisión no coincide con la realidad práctica en España pues, defienden los eurodiputados, que «el Estado español está concediendo la exención en el ICIO a las instituciones católicas también cuando las construcciones, instalaciones u obras están relacionadas con actividades total y absolutamente ajenas al culto católico y puramente mercantiles que tienen por objeto la obtención de ingresos, como por ejemplo: construcciones de escuelas privadas, universidades privadas, obras en emisoras de radio privadas, hospitales privados, es decir, explotaciones comerciales que realizan en clara competencia con otras empresas privadas que sí están sujetas al ICIO y no disfrutan de la exención», aportando como prueba de esta realidad, la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003.

El 2 de abril de 2007 la Comisaria Kroes contestó (25) en nombre de la Comisión Europea afirmando que, a la luz de la información ofrecida por esta segunda pregunta, hay indicios de que la interpretación realizada por la Comisión en su respuesta a la primera pregunta escrita podría no ser correcta, por lo que la Comisión pediría a las autoridades españolas que aclarasen (26) el ámbito de aplicación de la exención.

Poco tiempo después, el 18 de julio de 2007, los mismos parlamentarios volvieron a registrar una nueva pregunta escrita (la tercera) al objeto de que la Comisión hiciera público si había recibido las alegaciones solicitadas a las autoridades españolas y qué resultados había obtenido.

El 27 de agosto de 2007 la Comisaria Kroes contestó (27) en nombre de la Comisión afirmando que la Comisión ya había recibido la información solicitada y había puesto en marcha un análisis detallado de la información recibida que todavía no había finalizado.

Posteriormente, el 18 de febrero de 2008, los mismos eurodiputados, a los que se unió Marco Panella (ALDE), volvieron a presentar una pregunta escrita (28) a la Comisión requiriéndole información sobre el transcurso de la investigación, encontrando respuesta (29) de la Comisión Europea el 2 de abril de 2008 en el sentido de que se estaba examinando la respuesta de España en todos los contextos posibles.

Tras once meses de espera, el 11 de marzo de 2009, el eurodiputado Willy Meyer (30) preguntó nuevamente a la Comisión Europea sobre la respuesta de las autoridades españolas y las conclusiones que se habían alcanzado por parte de la Comisión tras casi un año de investigación. El 15 de abril de 2009, la Comisaria Kroes, en nombre de la Comisión, respondió (31) que, ante las reservas iniciales de la Comisión sobre el alcance de la exención en cuestión, las autoridades españolas propusieron modificar la Orden española de 5 de junio de 2001 para eliminar cualquier posible incompatibilidad entre las normas de exención fiscal del ICIO y la legislación sobre ayudas estatales, limitando, a tal fin, el alcance de la exención del ICIO a la propiedad inmobiliaria exenta del IBI y que esta propuesta resultaba satisfactoria en opinión de la Comisión.

(24) Pregunta escrita S-0829/07.

(25) Respuesta E-0829/07ES.

(26) Posibilidad prevista en el artículo 17 del Reglamento 659/1999.

(27) Respuesta de la Comisión Europea E-3709/07ES.

(28) Pregunta Escrita E-0774/08.

(29) Respuesta de la Comisión E-0774/2008.

(30) Pregunta escrita de Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) a la Comisión P-1628/09.

(31) Respuesta P-1628/2009.

3. LOS CAMBIOS NORMATIVOS DERIVADOS DE LAS PESQUISAS DE LA COMISIÓN

Efectivamente, el Gobierno español modificó la Orden de 5 de junio de 2001, mediante la aprobación de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre (32) (en adelante, Orden de 2009) que modificaba el apartado segundo de la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 el cual quedaba redactado de la siguiente manera: «La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente el Impuesto sobre Bienes Inmuebles)».

Es decir, la orden de 2009 modificó la Orden de 2001 limitando la exención, para lo cual hacía coincidir el ámbito objetivo de la exención del ICIO con el del IBI, el cual se ciñe exclusivamente a determinados inmuebles en los que se realizan actividades relacionadas con los fines propios de la Iglesia Católica y no a todos los de su propiedad en general. Tras esta modificación normativa, la exención en el ICIO a favor de los bienes inmuebles de la Iglesia Católica sólo resultaba de aplicación respecto de los inmuebles que estuvieran exentos del IBI, de manera que todos los bienes inmuebles exentos del IBI lo están también del ICIO, mientras que no todo inmuebles exento del ICIO lo está también del IBI.

El Ejecutivo español justificaba la variación interpretativa en el hecho de que «no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (...)».

Por las consecuencias que ello comportará, merece ser destacado que la aprobación de esta Orden modificativa de la anterior de 2001 se llevó a cabo de manera unilateral por parte del Ejecutivo español sin contar con una previa solución consensuada con la Santa Sede en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, la cual no fue convocada.

Como apunta ANÍBARRO PÉREZ, la aprobación de esta norma no zanjó la polémica sobre la concesión de la exención a las construcciones, instalaciones y obras realizadas sobre los bienes de la Iglesia católica, pues algunos tribunales siguieron concediendo dicho beneficio fiscal por aplicación de lo previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales del Mecenazgo, como, por ejemplo, la Sentencia de 23 de julio de 2013 del Juzgado de los Contencioso-Administrativo nº 3 de Valladolid (33).

No obstante, a pesar del carácter interpretativo de la Orden de 2009 y de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003, que defendía la aplicación retroactiva de la Orden de 2001 por tratarse de una disposición de naturaleza interpretativa, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 25 de septiembre de 2013

(32) Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, que modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del Artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, BOE de 21 de octubre de 2009.

(33) ANÍBARRO PÉREZ, S.: «La controvertida exención de la Iglesia Católica en el ICIO», *op. cit.*, pág. 68.

rechazó la aplicación retroactiva de la Orden de 2009 a los supuestos de hecho surgidos durante la vigencia de la Orden de 2001, estimando que dicha aplicación retroactiva constituiría una infracción del principio de irretroactividad de las normas tributarias, consagrado en el apartado 2 del artículo 10 LGT (34), así como una infracción de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima.

Sin embargo, la aplicación de esta norma no sería definitiva, pues el 19 de noviembre de 2014, el Tribunal Supremo resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de 9 de diciembre de 2013 por la que la Audiencia Nacional, haciendo suyos los argumentos de la Audiencia Nacional, anula íntegramente la Orden de 2009 por considerarla contraria al artículo IV.1.B del Acuerdo con la Santa Sede.

Entiende nuestro Tribunal Supremo, al igual que la Audiencia Nacional, que la aprobación de la Orden de 2009 vulnera el mecanismo de resolución de dudas y dificultades que surjan en la interpretación y aplicación del Acuerdo previsto en su artículo VI, ya que se ha procedido a modificar mediante una interpretación unilateral por parte del Ejecutivo español la interpretación alcanzada de mutuo acuerdo y recogida en la Orden de 2001. Añade, el Tribunal Supremo que la Orden de 2009 innova abiertamente el ordenamiento jurídico, si bien lo hace de manera tácita, al considerar necesaria la equiparación del contenido de la exención en el IBI para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el ICIO para las construcciones, instalaciones y obras que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Además, señala el Tribunal que, dado que la Orden de 2001 tenía carácter interpretativo, no le es dado a la Orden de 2009 realizar una nueva interpretación, puesto que no cabe realizar interpretaciones sucesivas de la misma cuestión, ya que la interpretación se agota en el acto interpretativo.

A efectos prácticos, la anulación de la Orden de 2009 supone la vuelta a la vigencia de la Orden de 2001, que recogía el acuerdo alcanzado entre la Iglesia y el Estado en cumplimiento del apartado 2º del Protocolo adicional del Acuerdo en virtud de la cual la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes, las congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas disfrutaban de una exención total y permanente en el ICIO, sin que el disfrute de dicha exención pueda resultar condicionado al fin al que se destina el inmueble y resultando indiferente que ese inmueble disfrute o no de una exención en el IBI.

Con ello se reaviva la controvertida cuestión de la eventual aplicación retroactiva de estas normas interpretativas.

Con la anulación de la Orden de 2009 y la vuelta a la Orden de 2001 que prevé la concesión de una exención incondicionada a todas las construcciones, instalaciones y obras realizadas sobre bienes de la Iglesia Católica, se reabre una doble polémica. Por un lado se reaviva la controvertida cuestión de la eventual aplicación retroactiva de estas normas interpretativas y, por otro lado, se reabre el debate sobre la compatibilidad de los beneficios fiscales en los impuestos locales con la normativa de la Unión en materia de ayudas de Estado, los cuales ya se encontraban en el punto de mira de las instituciones comunitarias desde hacía años no sólo en España, sino también en otros países de nuestro entorno europeo (35) considerándose ayudas de Estado en tanto en cuanto no caigan

(34) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003.

(35) Como demuestra la consideración como ayuda de Estado de una exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedido a entidades no comerciales por la Comisión Europea,

dentro del ámbito de aplicación del Reglamento *de minimis* (36) o del Reglamento de exención por categorías (37).

Buena prueba de que las exenciones y bonificaciones en el previstas en la LHL se encontraban bajo sospecha son, no sólo, las comentadas pesquisas de la Comisión motivadas por las citadas preguntas parlamentarias sobre la posible consideración como ayuda de Estado de la exención prevista para los bienes de la Iglesia Católica en relación con el ICIO, sino la opinión vertida por el TJUE en el asunto en relación con la concesión de una exención en el IBI en su Sentencia de 9 de octubre de 2014, Navantia, Asunto C-522/13.

Esta resolución al abrir la puerta a que la exención de IBI de una parcela perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que éste posee la totalidad del capital y en la cual se producen bienes y se prestan servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales sea considerada ayuda de Estado, colocó bajo sospecha a los beneficios fiscales previstos en la LHL, los cuales podrían constituir ayudas de Estado. Este criterio jurisprudencial afectaría no sólo a la controvertida exención en el ICIO cuyo estudio nos ocupa, sino también a otras exenciones y bonificaciones locales como, por ejemplo las bonificaciones que pueden establecer los ayuntamientos a tenor del artículo 74.2 LHL, como la que puede alcanzar hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que, a criterio municipal, lo justifiquen o la del artículo 74.3 en beneficio de algunos bienes inmuebles de características especiales (38).

4. LA SENTENCIA DEL TJUE DE 27 DE JUNIO DE 2017, CONGREGACIÓN DE ESCUELAS PÍAS, ASUNTO C-74/16

4.1. Antecedentes de hecho que motivan el pronunciamiento

Ante estos avatares normativos, la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (Padres Escolapios) de Getafe solicitó el 4 de marzo de 2011 licencia para la reforma y ampliación del edificio del salón de actos del colegio La Inmaculada, destinado a la celebración de reuniones, cursos y conferencia con la finalidad de dotarlo de cuatrocientos cincuenta asientos. La licencia fue concedida el 28 de abril de 2011, procediendo a abonar la Congregación el importe de 23.730,41 euros en concepto de ICIO. Procede señalar que, en el momento de solicitud y concesión de la licencia, se encontraba en vigor la Or-

mediante su Decisión de 19 de diciembre de 2012 (citada por MORENO GONZÁLEZ, S.: «Aspectos internacionales y comunitarios de la tributación local» en VVAA, *El ordenamiento Tributario y Presupuestario local. Análisis interno y comunitario*, Dir. Saturnina Moreno González y M^a Esther Sánchez López, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 112) ratificada posteriormente por el Tribunal General mediante su Sentencia de 15 de septiembre de 2016.

(36) Reglamento (UE) n° 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*, DO L 352, 24.12.2013, p. 1-8.

(37) Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado Texto pertinente a efectos del EEE, DO L 187, 26.6.2014, p. 1-78.

(38) GOMAR SÁNCHEZ, J. I.: «Ayudas de Estado en el IBI (STJUE 9.10.2014, Navantia)», *ECJ Leading Cases*, n° 619, 22-10-2014, disponible en <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/10/22/juan-ignacio-gomar-sanchez-ayudas-de-estado-en-el-ibi-stj/>, consultado el 4/7/2017.

den de 2009, la cual limitaba la aplicación de la exención en el ICIO, haciendo coincidir el ámbito objetivo de la exención del ICIO con el del IBI.

Posteriormente la Congregación presentó una solicitud de devolución de la mencionada cantidad al considerar que estaba exenta del pago del referido impuesto en virtud de lo dispuesto por el artículo IV, apartado 1, letra B) del Acuerdo con la Santa Sede.

Sin embargo, dicha solicitud fue desestimada mediante resolución de 6 de noviembre de 2013 del órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Getafe, al considerar que el inmueble sobre el que se había realizado la obra se iba a destinar a una actividad no relacionada con los fines religiosos de la Iglesia Católica. La Congregación recurrió dicha resolución, pero esta fue confirmada en reposición mediante resolución de 27 de febrero de 2014.

Agotada la vía administrativa, el 21 de mayo de 2014 (39), la Congregación interpuso el oportuno recurso contra la resolución desestimatoria al recurso de reposición planteado, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Madrid, el cual, mediante auto de 26 de enero de 2016, remitió al Tribunal de Justicia la petición de decisión judicial (40) que ha motivado el pronunciamiento del Tribunal en este asunto.

4.2. Pronunciamiento del Tribunal sobre el fondo del asunto

En primer término, el Tribunal procede a analizar si la Congregación puede ser calificada como «empresa» a efectos del artículo 107 TFUE y si las actividades de enseñanza desarrolladas por la Congregación en el colegio La Inmaculada deben calificarse como «actividad económica» en el sentido de la jurisprudencia del TJUE.

Respecto al concepto de «empresa», el Tribunal de Justicia, basándose en reiterada jurisprudencia, afirma que el hecho de que la actividad en cuestión sea ejercida por una comunidad religiosa no obsta a la aplicación de las normas sobre competencia del Tratado, puesto que en el contexto del Derecho de la competencia, el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación (41).

En cuanto al desarrollo de una «actividad económica» por parte de la Congregación a través del colegio La Inmaculada, el Tribunal constata que la Congregación desarrolla tanto actividades religiosas, de enseñanza, así como servicios complementarios de restauración y transporte. Dado que el salón de actos se destina únicamente a actividades de enseñanza, el Tribunal centra su análisis en este tipo de actividad a los efectos de su calificación como «actividad económica».

Llegados a este punto, resulta oportuno cuestionarse la procedencia de que el Tribunal considere la actividad docente como actividad económica y la consiguiente aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado sobre la misma. Se trata de una cuestión que,

(39) Una vez ya dictada la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013 por la que se declaraba la ilegalidad de la Orden de 2009, que posteriormente sería confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014.

(40) En concreto, la cuestión prejudicial es la siguiente: «¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?»

(41) Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartados 41 a 43.

lejos de ser pacífica, resulta especialmente controvertida si se tiene en cuenta la consideración de servicio de interés general que reviste la educación. Las instancias europeas no han sido ajenas a este debate, el propio Parlamento Europeo, en su Resolución de 13 de enero de 2004, relativa al Libro Verde sobre los servicios de interés general (42), ya se posicionó sobre esta cuestión, defendiendo que los servicios de interés general, entre los que se encuentra la educación, deben quedar excluidos del ámbito de aplicación de las normas de competencia.

No obstante, el Tribunal no comparte el punto de vista del Parlamento Europeo y no ve obstáculo a la calificación de la actividad de enseñanza como una actividad económica. Consecuentemente, el Tribunal procede a analizar las actividades de enseñanza desarrolladas por la Congregación a los efectos de su calificación como actividad empresarial. En esta tarea, distingue entre actividades de enseñanza subvencionadas por el Estado español y no subvencionadas.

Las actividades de enseñanza subvencionadas, se identifican con la llamada educación obligatoria y se encuentran incluidas en el sistema público de enseñanza primaria y secundaria del Estado español. En el caso del colegio La Inmaculada, son impartidas en virtud de un concierto celebrado entre la Congregación y la Comunidad de Madrid financiado en su totalidad con cargo a fondos públicos. El Tribunal considera que, a la luz de su jurisprudencia, estas actividades de enseñanza subvencionadas no pueden calificarse como actividades económicas.

Sin embargo, las actividades de enseñanza no subvencionadas por el Estado español correspondientes a la oferta educativa voluntaria (integrada por la enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria) que son financiadas fundamentalmente mediante contribuciones financieras privadas de padres y alumnos, sí constituyen actividad económica (43) con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Ante esta situación, el Tribunal de Justicia encarga al órgano jurisdiccional nacional remitente la tarea de comprobar si el salón de actos del colegio se dedica a un uso exclusivo de actividades de enseñanza subvencionada o no subvencionada o a un uso mixto. Coligiendo que, si el salón de actos se destina exclusivamente a actividades de enseñanza no subvencionada, esto es, a una actividad económica, o a un uso mixto, la exención fiscal controvertida podría estar comprendida en el ámbito de prohibición del artículo 107 TFUE.

Posteriormente, el Tribunal examina si la exención fiscal controvertida confiere a la Congregación una ventaja económica selectiva, si constituye una intervención del Estado español o mediante fondos de dicho Estado miembro y, por último, si la concesión de esta exención puede afectar a los intercambios comerciales.

En cuanto a la cuestión de si la medida es selectiva, el Tribunal considera que, puesto que la Orden de 2001 no es una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, sino que, resulta únicamente de aplicación a los entes mayores de la Iglesia Católica, se trata de una medida *a priori* selectiva, sin que dicha exención

(42) Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de enero de 2004, relativa al Libro Verde sobre los servicios de interés general [A5-0484/2003].

(43) Según la jurisprudencia del TJUE, constituye una actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado, sin que el hecho de que esta oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro sea un obstáculo para que la entidad que efectúa tales operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores sin ánimo de lucro, Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartados 45-46.

se derive directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario español y sin que resulte necesaria para el funcionamiento y la eficacia del sistema tributario (44).

En segundo lugar, el Tribunal considera que la exención cumple el requisito de la intervención del Estado mediante fondos estatales, puesto que la exención fiscal es directamente imputable al Estado español y la ventaja se concede mediante el empleo de fondos estatales, al suponer una disminución de los ingresos fiscales del Ayuntamiento (45).

En último término, el Tribunal establece que la exención en el ICIO supone la liberación de un coste de la gestión corriente del colegio que puede hacer más atractiva la prestación de sus servicios de enseñanza en relación con la prestación de servicios de centros también activos en el mismo mercado (46). Por tanto, *a priori*, la concesión de este beneficio fiscal a la Congregación puede integrar el concepto de ayuda de Estado del artículo 107 TFUE.

No obstante, el propio Tribunal de Justicia pone en tela de juicio esta calificación al traer a colación la normativa sobre las ayudas *de minimis*, según el cual, las ayudas que no superen el límite de 200.000 euros en un período de tres años no afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros ni falsean ni amenazan con falsear la competencia, de manera que tales medidas no están incluidas en el concepto de ayudas de Estado.

Sobre la base de estas consideraciones, el Tribunal de Justicia encomienda al órgano jurisdiccional español la tarea de determinar si, sobre la base de las circunstancias concurrentes en el caso, la exención puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, así como si resulta aplicable la normativa sobre ayudas *de minimis* (47).

Así pues, recae sobre el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Madrid la tarea de dilucidar si, en el caso concreto que conoce, el salón de actos queda afecto a una actividad empresarial y si, a la luz de las circunstancias concurrentes en el caso en concreto, constituye una amenaza en potencia a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

En virtud de la solución jurídica que otorga el Tribunal de Justicia en este pronunciamiento a la controversia suscitada por la aplicación de la exención en el ICIO a los entes mayores de la Iglesia, se impone una solución casuística que requiere del análisis

(44) Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartados 69 a 72.

(45) Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartados 74 a 77.

(46) Además, sobre este aspecto, el Tribunal recuerda que no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda de que se trate en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y la distorsión efectiva de la competencia, siendo suficiente que la ayuda sea potencialmente distorsionadora de la competencia, ni tampoco es necesario que las empresas beneficiarias participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartados 78 y 79.

(47) En este punto el Tribunal se aparta del razonamiento de la Abogada General quien considera que la controvertida exención fiscal no puede acogerse a la regla *de minimis* porque en el Acuerdo con la Santa Sede no se prevé ningún límite cuantitativo o temporal, sino que, según el artículo IV, apartado 1, letra B) de dicho Acuerdo, la exención se aplica con carácter general y de forma ilimitada a todas las construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica en España, Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokkot presentadas el 16 de febrero de 2017, en el asunto C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania contra Ayuntamiento de Getafe, apartado 86.

individualizado de cada caso particular. Esta solución puede llegar a dificultar la gestión tributaria del impuesto, especialmente la liquidación del mismo, y elevar el grado de conflictividad entre los contribuyentes (entes mayores de la Iglesia Católica) y las Administraciones tributarias locales, dado el margen de apreciación subjetiva existente en la fijación de la afección del bien inmueble a una actividad económica o a fines propios de la Iglesia o en la determinación de la finalidad preeminente en el caso de vincularse a fines mixtos.

En este contexto, la iniciativa planteada por varios Ayuntamientos como los de Madrid, Valencia, Cádiz o Barcelona, consistente en elaborar listados de inmuebles propiedad de la Iglesia, para discernir cuáles de ellos pueden acogerse a las exenciones fiscales previstas en el IBI o del ICIO y cuáles no (48) puede resultar un interesante medio que concilie el disfrute de los beneficios fiscales previstos en el Acuerdo con la Santa Sede y la normativa sobre ayudas de Estado, facilitando, al mismo tiempo, su exacción a los entes locales.

5. LA DUDOSA IDONEIDAD DEL ARTÍCULO 107 TFUE COMO BASE JURÍDICA PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO

5.1. Consideraciones previas

Una vez analizado el pronunciamiento del Tribunal de Justicia relativo a la exención concedida en el ICIO a los entes mayores de la Iglesia Católica, consideramos que el fallo del Tribunal resuelve la cuestión de fondo de manera coherente con la jurisprudencia previa en materia de cumplimiento de los cuatro requisitos exigidos por el artículo 107 TFUE para apreciar la existencia de una ayuda de Estado, especialmente en lo relativo al concepto de empresa y al desarrollo de actividades empresariales o de contenido económico.

No obstante, consideramos que el fallo del Tribunal presenta una importante carencia, pues omite el análisis de una cuestión previa a la resolución del mismo. Nos referimos al debido análisis sobre la procedencia de la aplicación del artículo 107 TFUE como base jurídica para resolver el asunto, dado que el recurso a este precepto para fundamentar el fallo resulta controvertido. La cuestión jurídica de fondo de este asunto presenta una importante peculiaridad, pues no nos encontramos ante el habitual supuesto en el que la normativa doméstica de un Estado miembro contradice la prohibición contenida en el artículo 107 TFUE, sino que, en este caso en concreto, las dos normas en conflicto son Tratados internacionales. Efectivamente, en el presente asunto la incompatibilidad de normas deriva de lo prescrito, de un lado, por el artículo 107 TFUE que prohíbe las ayudas de Estado y, de otro lado, por el Acuerdo con la Santa Sede (49) que concede la controvertida exención incondicionada a las construcciones, instalaciones y

(48) Información publicada en Eldiario.es, «La sentencia europea sobre ayudas del Estado a la Iglesia apenas araña el blindaje de los privilegios católicos», el 27/6/2017.

http://www.eldiario.es/sociedad/sentencia-europea-blindaje-privilegios-catolicos_0_658984980.html, consultada el 14/08/2017.

(49) Como analizaremos detalladamente más adelante en este trabajo, no consideramos acertado creer que el conflicto tiene lugar entre el artículo 107 TFUE y la Orden Ministerial de 2001, pues esta norma interna simplemente tiene carácter aclaratorio de los términos del Acuerdo con la Santa Sede y se limita a reconocer el carácter de impuesto real al ICIO, siendo dicho Acuerdo la fuente de la incompatibilidad que se enjuicia en el presente asunto, tal y como el propio Tribunal reconoce (Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartado 86).

obras realizadas sobre los bienes inmuebles titularidad de la Iglesia católica, la cual puede constituir un supuesto de ayuda de Estado.

Así pues, no se trata de un mero conflicto entre el artículo 107 TFUE y la normativa interna de un Estado miembro que se resolvería siempre a favor de la aplicación del artículo 107 TFUE, por mor del principio de primacía del Derecho de la Unión (en este caso, Derecho originario); sino que nos encontramos ante un supuesto de incompatibilidad entre dos Tratados internacionales (el TFUE, por un y el Acuerdo de España con la Santa Sede, por otro) cuya resolución requiere un cuidadoso análisis destinado a dilucidar cuál de las dos normas internacionales resulta de aplicación preferente.

No obstante, el Tribunal de Justicia en su pronunciamiento no concede a esta cuestión la importancia que creemos debe tener en su razonamiento, pues procede a resolver sobre el fondo del asunto sobre la base del artículo 107 TFUE, como si de un conflicto entre el TFEU y una norma doméstica de un Estado miembro se tratase, sin cuestionarse la procedencia de la aplicación de dicha base jurídica, a pesar de ser consciente de que la exención controvertida en el litigio se fundamenta en el Acuerdo con la Santa Sede (50).

Por su parte, la Abogada General del caso, si bien se cuestiona la aplicabilidad de la normativa de la Unión en materia de ayudas estatales, lo hace bajo el prisma del artículo 17 TFUE y no desde el punto de vista del artículo 351 TFUE como la cláusula de relación para los casos de conflicto entre el TFUE y otro Tratado internacional (51).

Sin embargo, en sus conclusiones sí que hace una referencia al artículo 351 TFUE incluyéndolo en el marco jurídico que debe presidir la resolución del caso, si bien su razonamiento resulta incompleto, pues se pronuncia sobre la cuestión y remite al juez nacional la tarea de determinar el alcance de las obligaciones internacionales que se derivan para España del Acuerdo con la Santa Sede, en el sentido de determinar si dicho Acuerdo confiere o no la posibilidad de actuar de manera distinta a la concesión del controvertido beneficio fiscal. Es decir, remite al juez nacional la tarea de dilucidar si el conflicto surgido entre ambos Tratados constituye un conflicto entre normas de conducta (amparado por el artículo 351 TFUE), o si, por el contrario, el mismo puede calificarse como conflicto entre normas de competencia (excluido del ámbito objetivo de aplicación del artículo 351 TFUE), tal y como veremos seguidamente.

5.2. Criterios de aplicación para Tratados en conflicto: las cláusulas de relación

Resulta evidente que existe una incompatibilidad entre la normativa en materia de ayudas de Estado recogida en el artículo 107 TFUE y el Acuerdo con la Santa Sede que prevé (a través de la interpretación llevada a cabo por la Orden Ministerial de 2001) la concesión de una exención incondicionada a todas las construcciones, instalaciones y obras sobre bienes inmuebles titularidad de la Iglesia Católica. Puesto que ambas normas en conflicto tienen la naturaleza jurídica de Tratados internacionales, cabe afirmar que nos encontramos ante un clásico supuesto de contradicción entre normas convencionales o conflicto entre Tratados.

(50) Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías, Asunto C-74/16, apartado 86.

(51) Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokkot presentadas el 16 de febrero de 2017, en el asunto C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania contra Ayuntamiento de Getafe, apartados 29-33.

Para determinar la norma que deberá ser considerada preferente (52) en este conflicto hay autores que —como DEL BLANCO GARCÍA (53)— recurren al artículo 30 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el cual, bajo la rúbrica «Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia», contiene unas reglas objetivas de prioridad aplicables no sólo a aquellos supuestos en los que dos tratados se hallen en conflicto, sino cualquier relación de concurrencia de normas convencionales sin necesidad de encontrarse en contradicción (54), aplicándose a todo tipo de tratados, tanto si son multilaterales —ya sean generales, ya sean restringidos—, como si son bilaterales (55).

En concreto este autor, recurre al apartado 4 letra b) de este artículo 30 cuyo tenor literal prevé que «cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior (...) los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que las dos sean partes». Sobre esta base jurídica concluye que, puesto que la Santa Sede no forma parte del TFUE, el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede no se ve afectado por el TFUE, y, por tanto, no le resulta de aplicación en ningún caso la regulación sobre ayudas de Estado al supuesto de exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica. Es decir, este autor parece otorgar la consideración de norma preferente en este conflicto al Acuerdo firmado entre España y la Santa Sede, cuya aplicación prevalecerá sin que el artículo 107 TFUE suponga un obstáculo para ello.

No obstante, no coincidimos con la solución alcanzada por DEL BLANCO GARCÍA, porque consideramos que el artículo 30 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados no resulta de aplicación al presente conflicto y ello por dos motivos. En primer lugar, porque la aplicación de dicho artículo 30 exige la presencia simultánea de tres factores cuya existencia no se produce en este caso.

En este sentido, resulta imperativa la concurrencia de un elemento subjetivo (es necesario que uno o más Estados sean partes en ambos acuerdos), objetivo (una misma materia debe encontrarse regulada por una o varias disposiciones de los dos Tratados) y temporal (es requisito indispensable que los dos acuerdos internacionales sean jurídicamente vinculantes, esto es, que se hallen en vigor o se haya procedido a su aplicación provisional) (56). Si bien la presencia de los factores subjetivo y temporal está exenta de discusión en este caso en concreto, no sucede lo mismo con el requisito objetivo, puesto que resulta complicado afirmar que tanto el TFUE como el Acuerdo con la Santa Sede regulen la misma materia, a saber, la concesión de beneficios fiscales en el ámbito de la imposición directa local.

En segundo lugar, porque la aplicación de las normas del artículo 30 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados tienen carácter supletorio lo que signifi-

(52) La consideración como preferente de una norma en un conflicto lleva consigo su aplicación en detrimento de la otra norma que se aparta, es decir, que no es tomada en consideración para el caso concreto, si bien esta otra norma puede y debe seguir siendo utilizada en otros supuestos, puesto que esta situación no afecta la obligatoriedad de sus disposiciones, *vid.* SAGO CHUNG, V.: «Resolución de conflictos normativos en Derecho Internacional Público», *Agenda Internacional*, Año XV, n° 26, 2008, pág. 245.

(53) DEL BLANCO GARCÍA, A.: «El Derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 398, mayo 2016, pág. 41.

(54) LÓPEZ MARTÍN, A. G.: «Conflicto entre Tratados ¿Tempestad o calma en el Derecho del Mar?», *Foro, Nueva Época*, n° 2, 2006, pág. 246.

(55) LÓPEZ MARTÍN, A. G.: «Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia. Análisis del artículo 30 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados», *ACDI*, Vol. 10, 2017, pág. 56.

(56) LÓPEZ MARTÍN, A. G.: «Conflicto entre Tratados ¿Tempestad o calma en el Derecho del Mar?», *op. cit.*, pág. 247.

ca que sólo se aplican cuando los Estados no hayan incluido expresamente en los tratados cláusulas que regulen la relación entre distintos instrumentos convencionales (57). Estas cláusulas se conocen con el nombre de «cláusulas de relación», entendiéndose por tales aquellas cláusulas previstas en cualquiera de los dos tratados en conflicto (el preexistente o el posterior) destinadas a regular las relaciones entre sus disposiciones y las de otro tratado ya sea anterior o futuro.

Este carácter residual de las reglas previstas en el artículo 30 nos conduce a la búsqueda de una cláusula de relación bien en el Acuerdo con la Santa Sede, bien en el TFUE. Mientras que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado por España con la Santa Sede no contiene ningún precepto de este tipo, el TFUE contiene una cláusula de relación en su artículo 351, el cual consideramos que debe tomarse como base jurídica aplicable al conflicto que nos ocupa.

En concreto, el párrafo primero (58) del artículo 351 TFUE establece una excepción al principio de primacía del Derecho de la Unión, el cual dejará de aplicarse a favor de la otra norma convencional en conflicto. No obstante, esta excepción se encuentra doblemente limitada, pues esta excepción se aplicará únicamente a los tratados firmados por un Estado miembro con un tercer Estado no miembro de la UE y exclusivamente en relación a los tratados firmados con carácter previo a la adhesión a la Unión. Además, el tratado debe establecer una obligación para el Estado miembro que éste no puede cumplir si se aplica el Derecho de la Unión.

El Tribunal de Justicia ya en su más temprana jurisprudencia (59), aclaró que esta disposición tiene por objeto precisar, de conformidad con los principios de Derecho internacional, que la aplicación del Tratado no afecta a la obligación del Estado miembro de que se trate de respetar los derechos de los Estados terceros derivados de un convenio anterior y de cumplir las consiguientes obligaciones (60). Aclarando que, pese a que se refiere únicamente a las obligaciones de los Estados miembros, no alcanzaría su objetivo si no llevara consigo la obligación de las Instituciones de la Comunidad de no poner obstáculos al cumplimiento de las obligaciones de los Estados miembros derivadas de un convenio anterior. Sin embargo, esta obligación de las Instituciones comunitarias tiene únicamente por objeto permitir que el Estado miembro interesado cumpla las obligaciones que le incumben en virtud del convenio anterior sin que por ello quede vinculada la Comunidad frente al Estado tercero interesado.

(57) LÓPEZ MARTÍN, A. G.: «Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia. Análisis del artículo 30 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados», *op. cit.*, pág. 69.

(58) «Las disposiciones de los Tratados no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados, con anterioridad al 1 de enero de 1958 o, para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados por otra».

(59) Iniciada con la Sentencia de 27 de febrero de 1962, Comisión/Italia, Asunto 10/61, p. 7 y confirmada por las posteriores Sentencias 14 de octubre de 1980, Burgoa, Asunto 812/79, apartados 8 y 9; de 28 de marzo de 1995, Evans Medical y Macfarlan Smith, Asunto C-324/93, apartado 27, de 14 de enero de 1997, Centro-Com, Asunto C-124/95, apartado 56 y de 21 de diciembre de 2011, Air Transport Association of America y otros, Asunto C-366/10, apartado 61.

(60) El contenido de este apartado primero es una manifestación del principio *pacta tertiis nec nocent nec prosunt* y constituye el corolario necesario del principio de igualdad soberana de los Estados, estando íntimamente relacionado con el efecto relativo de los tratados, pues estos, en cuanto tales, no pueden conferir derechos ni imponer obligaciones a terceros no partes en ellos, *vid.* CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, *op. cit.*, 111-112.

Aunque el ámbito objetivo de aplicación del artículo 351 TFUE parece redactado en amplios términos, la jurisprudencia del TJUE se ha encargado de manera progresiva de limitar sustancialmente el ámbito de aplicación del mismo (61).

La consecuencia inmediata que de una interpretación literal de este apartado podría seguirse para el caso cuyo estudio nos ocupa es que el órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial debería apartarse de manera inmediata y automática del litigio principal y reconocer a la Iglesia Católica la exención relativa a las construcciones, instalaciones y obras realizadas sobre inmuebles de su propiedad, aun cuando dicha exención constituyera una ayuda de Estado.

No obstante, la derogación del principio de primacía del Derecho de la Unión prevista por el apartado primero del artículo 351 TFUE viene a ser completado por el apartado segundo cuyo contenido nos aleja de la solución inicialmente apuntada. El apartado segundo prevé que «en la medida en que tales convenios sean incompatibles con los Tratados, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado».

La idea que este apartado segundo introduce es que la protección que el apartado primero brinda al tratado internacional firmado con el tercer Estado y previo a la adhesión es únicamente temporal. Surge entonces una evidente tensión entre el contenido del apartado primero —que permite que los tratados firmados por Estados miembros con carácter previo a su adhesión con terceros Estados continúen siendo aplicables y vinculen al Estado miembro en cuestión a pesar de su incompatibilidad con el Derecho de la Unión— y lo prescrito por el apartado segundo, que insta al Estado miembro a eliminar dicha incompatibilidad. A la luz de esta tensión, este apartado 2, lejos de aportar claridad sobre el régimen aplicable a este conflicto entre tratados, deja cuatro cuestiones sin resolver.

La primera de ellas consiste en que el precepto no aclara cuándo se produce una incompatibilidad de entidad suficiente para invocar la protección del artículo 351 TFUE. El TJUE se muestra reacio a definir de manera precisa qué debe entenderse por «incompatibilidad a los efectos del artículo 351 TFUE», ofreciendo desde su más temprana jurisprudencia (62) un concepto amplio afirmando que existe una incompatibilidad con el Derecho de la Unión cuando el Tratado anterior firmado por el Estado miembro con el tercer Estado pueda afectar a la aplicación del TFUE. Añadiendo posteriormente que una mera incompatibilidad hipotética es suficiente para integrar el concepto de incompatibilidad a los efectos del artículo 351 TFUE (63).

No obstante, la cuestión de fondo que subyace es la relativa a si el concepto de incompatibilidad previsto en el artículo 351 TFUE debe entenderse en un sentido estricto o en un sentido amplio, esto es, si el concepto de incompatibilidad debe identificarse únicamente con los denominados «*contrary conflicts*», es decir, los conflictos entre obligaciones o normas de conducta o si, por el contrario, deben entenderse también incluidos den-

(61) Para una evolución de la interpretación jurisprudencial del TJUE, cada vez más restrictiva, del ámbito de aplicación de este precepto, véase WSEL R. A. y KICA, E.: «Political economy and the enforcement of international law» en VVAA, *The political economy of international law*, Albera Fabbicotti (Ed.), Edwar Elgar Publishing, Cheltenham, Reino Unido, 2016, págs. 120-124.

(62) Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1980, Attorney General contra Juan C. Burgoa, Asunto 812/79, apartado 6.

(63) Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de noviembre de 2009, Comisión contra Finlandia, Asunto C-118-07, apartados 40-42.

tro de este concepto los «*contradictory conflicts*», que son aquellos que surgen entre «*permissions*» o normas de competencia (64).

Los conflictos entre normas de conducta son considerados conflictos en sentido estricto y son aquellos en los que un Tratado internacional impone una obligación que el Derecho de la UE prohíbe; mientras que los conflictos entre normas de competencia son considerados conflictos en sentido amplio, porque se refieren a aquellos supuestos en los que un tratado internacional permite una conducta que el Derecho de la Unión prohíbe, esto es, en este caso el conflicto se produce entre una norma permisiva y una norma de obligación. Se trata de una incompatibilidad potencial que se soluciona por parte del Estado miembro no haciendo uso de la facultad que le confiere el tratado internacional. Esta solución es comúnmente denominada en la esfera del Derecho Público internacional «*conflict avoidance by joint compliance*» (65).

Ha sido la jurisprudencia del TJUE la que ha venido a disipar estas dudas aclarando que la protección conferida por el apartado primero del artículo 351 TFUE sólo se brindará a los conflictos entre normas de conducta. Así pues, el artículo 351 TFUE permite que un Estado miembro se aparte de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, pero única y exclusivamente cuando dicho incumplimiento del Derecho de la Unión sea necesario para cumplir con tales obligaciones internacionales (66), de manera que cuando un Convenio internacional permita que un Estado miembro adopte una medida que es contraria al Derecho comunitario, pero sin obligarle, el Estado miembro debe abstenerse de adoptar dicha medida. Es decir, en la medida en que el convenio internacional en cuestión reconozca al Estado miembro un margen de actuación, éste deberá hacer uso de dicho margen de tal modo que actúe de manera conforme con el Derecho de la Unión (67) y no podrá invocar el apartado primero del artículo 351 TFUE.

La segunda de estas incógnitas es la ausencia de una indicación expresa de los medios a utilizar para eliminar dichas incompatibilidades. Ante la falta de previsión por el TFUE, consideramos que el enfoque más adecuado es un estudio caso por caso que ofrezca la solución más acertada de manera individualizada atendiendo a las particularidades concurrentes, las cuales pueden diferir sustancialmente, siendo las distintas posibilidades, la denuncia del Tratado, la renegociación o la enmienda y modificación.

Sobre la elección del concreto medio correctivo, una lectura combinada de los apartados 1 y 2 del artículo 351 sugiere eliminar la incompatibilidad de la forma que resulte menos onerosa para el tercer Estado, de manera que debe optarse por la denuncia del Tratado sólo en aquellos supuestos en los que el otro Estado no desee modificar ni renegociar el Tratado (68). En este sentido el TJUE ha interpretado de manera estricta el segundo apartado de este precepto afirmando que «si bien los Estados miembros tienen, en el marco del artículo [351 del TFUE], la posibilidad de elegir las medidas apropiadas, también tienen la obligación de eliminar las incompatibilidades que existan entre un

(64) Para un estudio en profundidad de estos tipos de incompatibilidades véase VRANES, E.: «The definition of «Norm conflict» in International Law and Legal Theory», *European Journal of International Law*, 17, 2006, págs. 395-418, especialmente la pág. 409.

(65) VRANES, E.: The definition of «Norm conflict» in International Law and Legal Theory», *op. cit.*, págs. 395-396 y 418.

(66) Sentencias de 14 de enero de 1997, Centro-Com C-124/95, apartado 61, de 3 de septiembre de 2008, Kadi y Al Barakaat International Foundation vs. Consejo y Comisión, Asunto C-402/05P y C-415/05P, apartado 301.

(67) Sentencia del TJUE de 28 de marzo de 1995, Evans Medical y Macfarlan Smith, Asunto C-324/93, apartado 32.

(68) KOUTRAKOS, P.: *EU International Relations Law*, Bloomsbury, 2015, Londres, pág. 326.

convenio pre-comunitario y el Tratado CE» sin que la existencia de dificultades (como, por ejemplo, una situación política difícil o el firme rechazo por parte de las autoridades del otro Estado) pueda justificar que un Estado miembro persista en el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión. Por consiguiente, «no puede negarse que, cuando un Estado miembro se encuentra con dificultades que hacen imposible la modificación de un Acuerdo, le incumbe denunciarlo (69).

Es más, el propio TJUE ha seguido avanzando en esta estricta línea jurisprudencial y ha llegado a sostener en diversas ocasiones —si bien en casos de incompatibilidades surgidas entre APPRIIs (70) y el Derecho de la Unión— que, a pesar de existir otras alternativas para solucionar la incompatibilidad surgida, era preferible optar por la denuncia del Tratado puesto que es la solución óptima al asegurar que no volverán a producirse nuevas incompatibilidades en el futuro (71).

La tercera de las cuestiones hace referencia al período temporal dentro del cual el Estado miembro debe adoptar las medidas correctoras oportunas para eliminar dicha incompatibilidad, cuestión que tampoco es contemplada en el TFUE. Esta ausencia de referencia a una limitación temporal expresa ha sido valorada de manera positiva por algunos autores que la consideran acertada, atendiendo a la complejidad y la consiguiente extensión temporal que el proceso de acomodo de las obligaciones derivadas del Derecho Internacional para un Estado miembro de la UE con el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión puede conllevar, resultando que la fijación de un plazo fijo predeterminado ignoraría la realidad práctica que las relaciones internacionales conllevan (72).

En nuestra opinión, si bien esta indeterminación ofrece flexibilidad a la enorme casuística que puede presentarse en las relaciones internacionales, no es menos cierto que introduce un cierto grado de inseguridad jurídica para los Estados miembros, y, además, obliga a realizar un estudio pormenorizado de cada caso en concreto para valorar el concreto esfuerzo llevado a cabo por el Estado miembro implicado en relación con el tiempo empleado, al objeto de eliminar la incompatibilidad.

La cuarta de las dudas que plantea el apartado segundo del artículo 351 se refiere a las consecuencias del incumplimiento, las cuales tampoco vienen explicitadas en el cuerpo del precepto. Sin embargo, existe cierto consenso sobre el hecho de que el incumplimiento del apartado segundo impide invocar el beneficio previsto en el apartado primero, tal y como el Abogado General Tizzano puso de manifiesto en sus conclusiones en el caso *Open Skies* (73).

Por último, procede mencionar que el artículo 351 TFUE se completa con un tercer apartado cuyo principal objetivo es evitar la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida, negando la posibilidad de que un tercer Estado invoque la aplicación de una cláusula favorable contenida en un Tratado anterior firmado por un Estado miembro con otro tercer Estado.

(69) Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 2000, Comisión contra Portugal, Asuntos acumulados C-62/98 y C-84/98, apartado 49.

(70) Acuerdos para la Promoción y Protección de las Inversiones.

(71) Comisión contra Bélgica, Asunto C-170/98, apartados 41-43; Comisión contra Portugal, Asunto C-62/98, apartados 34-52; Comisión contra Portugal, Asunto C-84/98, apartados 49-61; Comisión contra Austria, Asunto C-203/03, apartados 61-64.

(72) KOUTRAKOS, P.: *EU International Relations Law*, op. cit., pág. 324.

(73) Opinión del Abogado General Tizzano, presentadas el 21 de enero de 2002, en el Asunto Comisión contra Reino Unido, Asuntos acumulados C-466/98, C-467/98, C-468/98, C-469/98, C-471/98, C-472/98 C-475/98 y C-476/98, apartados 38 y 141-145.

5.3. El artículo 351 TFUE como norma aplicable al supuesto de exención en el ICIO a favor de la Iglesia Católica

5.3.1. *El apartado primero del artículo 351 TFUE y la tardía modificación por vía hermenéutica del Acuerdo con la Santa Sede*

En este punto de nuestro análisis en el que parece que hemos hallado el remedio jurídico al conflicto normativo existente, resulta inevitable plantearse la viabilidad jurídica de dicho remedio en el caso en concreto que nos ocupa. En esta tarea debe tenerse en cuenta la concurrencia de dos factores en aparente contradicción, pues mientras que el apartado 1 del artículo 351 TFUE supedita la excepción al principio de primacía del Derecho de la Unión a la condición de que el otro tratado en conflicto con las disposiciones del TFUE sea anterior a la adhesión del España a la UE en 1986, la realidad es que la extensión de los beneficios fiscales previstos en el Acuerdo con la Santa Sede de 1979 al ICIO constituye una reforma de este Tratado internacional operada vía interpretativa a través de una Orden Ministerial de 2001 (puesto que se trata de un tributo creado en 1988, nueve años después de la firma del Acuerdo) y, por tanto, llevada a cabo con posterioridad a la adhesión de España a la UE.

Por este motivo cabe plantearse si la concesión normativa de la exención en el ICIO a las construcciones, instalaciones y obras realizadas sobre los bienes inmuebles de la Iglesia operada en 2001 podría entrar en contradicción con dicha exigencia temporal.

Sobre esta cuestión, coincidimos con el magistrado del TJUE Rosas, quien, apoyándose en jurisprudencia previa del propio TJUE (74), concluye que, si bien el apartado 1 del artículo 351 exige que el Tratado en conflicto haya sido concluido previamente a la adhesión del Estado miembro a la UE, también pueden beneficiarse de las previsiones de este precepto aquellas modificaciones introducidas con posterioridad a la adhesión, siempre que dichas modificaciones no sean más que la ejecución o sustanciación de una obligación previamente contraída por el Estado miembro antes de su adhesión. No obstante, prosigue este autor, si dicha modificación es de tal entidad que supone una revisión del acuerdo previo en su integridad, el Estado miembro no podrá invocar la excepción prevista en el apartado 1 del artículo 351 no sólo para los preceptos modificados, sino tampoco para aquellas partes del Tratado que no fueran modificadas o incluso fueran confirmadas tras la modificación llevada a cabo (75).

A la luz de este razonamiento resulta procedente cuestionarse si la modificación del Acuerdo con la Santa Sede llevada a cabo por la vía interpretativa a través de la Orden de 2001 cumple los requisitos para ser considerada un mero acto de ejecución que respeta el espíritu de la redacción original del Tratado, o si, por el contrario, supone una revisión global del Acuerdo previo.

(74) Sentencia del TJUE de 5 de noviembre de 2002, Comisión contra Suecia, Asunto C-468/98, apartado 37: «It must be pointed out, moreover, that the amendments made in 1995 provide proof of a renegotiation of the 1944 Agreement in its entirety. It follows that, while some provisions of the agreement were not formally modified by the amendments made in 1995 or were subject only to marginal changes in drafting, the commitments arising from those provisions were none the less confirmed during the renegotiation. In such a case, the Member States are prevented not only from contracting new international commitments but also from maintaining such commitments in force if they disregard Community law (see, to that effect, Case C-62/98 Commission v Portugal [2000] ECR I-5171; Case C-84/98 Commission v Portugal [2000] ECR I-5215)».

(75) ROSAS, A.: «The Status in EU Law of International Agreements concluded by EU Member States», *Fordham International Law Journal*, Vol. 34 Issue 5, Article 7, 2011, págs. 1322-1323.

En realidad, la Orden de 2001 no introduce ningún beneficio fiscal nuevo en el ordenamiento jurídico español, sino que se limita a reconocer el carácter de impuesto real o de producto del ICIO, de lo que se sigue la consecuencia de incluir el ICIO dentro del ámbito objetivo de aplicación de letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979.

El texto de la Orden de 2001 reconoce su propia falta de carácter innovador respecto del ordenamiento tributario español, pues expresa que, al declarar al ICIO incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, lo que lleva a cabo es una concreción de los beneficios fiscales (exenciones y supuestos de no sujeción) enumerados en sus artículos III a V, de conformidad con los principios del Acuerdo.

Consideramos que el reconocimiento del carácter real del ICIO mediante esta Orden Ministerial, no sólo se lleva a cabo siguiendo los principios inspiradores del Acuerdo (que busca el disfrute para la Iglesia Católica de unos beneficios fiscales tan amplios como sea posible), es decir, sin que esta modificación interpretativa suponga en absoluto una revisión —ni total ni parcial— del Acuerdo, sino que también se lleva a cabo sin que la misma conlleve modificación sustancial del ordenamiento jurídico español, pues no crea ningún beneficio fiscal que no existiera antes, ya que simplemente amplía el ámbito subjetivo de aplicación de la exención prevista en el ICIO para dar cabida a los entes mayores de la Iglesia Católica.

También comparte este parecer el propio Consejo de Estado que, en su informe previo relativo al proyecto de Orden Ministerial de 2001, afirmó que «la disposición proyectada no tiene otra finalidad que la de adaptar la previsión contenida en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos a la nueva ordenación tributaria vigente en el ámbito local, en el sentido de precisar que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras está incluido en la referencia que la letra B) del apartado 1 del artículo IV del mencionado Acuerdo hace a los impuestos reales o de producto y terminando así con los problemas prácticos derivados de las dudas planteadas en cuanto a la procedencia o no de la correspondiente exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» (76).

Por todo ello, creemos que la extensión de los beneficios fiscales previstos inicialmente en el Acuerdo con la Santa Sede a un impuesto creado con posterioridad a la firma de este Tratado, operada por la Orden Ministerial de 2001, debe disfrutar —de la misma manera que lo hace el texto original del Acuerdo— de la excepción al principio de primacía del Derecho de la UE prevista en el apartado 1 del artículo 351 TFUE.

Aclarada esta cuestión, resulta imprescindible determinar si el conflicto surgido entre el Acuerdo con la Santa Sede y el artículo 107 TFUE constituye una incompatibilidad amparada por las previsiones del artículo 351 TFUE, el cual, como hemos indicado anteriormente, ha sido interpretado en el sentido de alcanzar únicamente a los conflictos entre normas de conducta, dejando fuera a los conflictos relacionados con normas de competencia, los cuales se solucionarán por la falta de ejercicio por parte del Estado miembro de la facultad conferida por el Tratado en conflicto.

El propio artículo IV del Acuerdo con la Santa Sede es el que disipa las dudas al respecto, pues su redacción literal prevé que los entes mayores de la Iglesia Católica «ten-

(76) Dictamen del Consejo de Estado nº 1195/2001 relativo al Proyecto de Orden sobre la inclusión del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y obras en letra B) del artículo 4 del Acuerdo Español con la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 17 de mayo de 2001.

drán derecho a las siguientes exenciones». En nuestra opinión, la dicción del precepto deja meridianamente clara la ineludible obligación que recae sobre España de conceder el disfrute de las referidas exenciones, pudiendo este disfrute entrar en colisión con la prohibición de conceder ayudas de Estado prevista en el apartado 107 TFUE, por lo que se trata de una incompatibilidad entre normas de conducta, amparada por las previsiones del artículo 351 TFUE.

5.3.2. *El eventual incumplimiento de España del apartado segundo del artículo 351 TFUE*

La relevancia de esta cuestión amerita un análisis en profundidad que no se detenga ante esta conclusión preliminar y que cuestione la aplicación de la excepción del principio de primacía del Derecho de la UE a la luz del apartado segundo del artículo 351 TFUE, por un lado, y a la luz de la jurisprudencia del TJUE, de otro lado.

Como se ha comentado anteriormente en este trabajo, el apartado primero y el apartado segundo del artículo 351 TFUE, están estrechamente vinculados, de manera que el apartado segundo completa el contenido del apartado primero, de forma tal que el incumplimiento del apartado segundo impide invocar el beneficio previsto en el apartado primero. En este contexto, resulta imprescindible dilucidar si España ha incumplido el mandato contenido en el apartado segundo de dicho precepto al objeto de permitir el disfrute de la excepción al principio de primacía del Derecho de la Unión previsto en el apartado primero o, por el contrario, vetar su aplicación:

A los efectos de valorar si la actuación de las autoridades españolas ha supuesto un incumplimiento de las obligaciones derivadas del apartado segundo del artículo 351 TFUE, deben ponderarse las concretas actuaciones llevadas a cabo por parte de España al objeto de modificar el Acuerdo con la Santa Sede, en relación con el tiempo transcurrido desde la anulación de la Orden de 2009.

Procede, por tanto, cuestionarse si el plazo de catorce meses transcurridos desde que recayera la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014 hasta la presentación de la petición de decisión prejudicial el 26 de enero de 2016 (77) —reducidos a trece meses si no tenemos en cuenta los días que el Gobierno estuvo en funciones (78)

(77) La petición de decisión prejudicial fue planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Madrid, mediante auto de 26 de enero de 2016, recibido en el Tribunal de Justicia el 10 de febrero de 2016.

(78) Desde el 21 de diciembre de 2015 hasta el 31 de octubre de 2016 el Gobierno se encontró en funciones, por lo que su gestión quedó limitada al despacho ordinario de los asuntos públicos, salvo en situaciones de urgencia debidamente acreditadas o por razones de interés general cuya acreditación expresa así lo justifique, en cuyo caso el Gobierno en funciones podrá adoptar medidas que excedan del despacho ordinario de los asuntos públicos, según lo previsto en el apartado 3 del artículo 21 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. El despacho ordinario de los asuntos públicos es un concepto jurídico indeterminado que ha sido interpretado por el propio Tribunal Supremo de manera poco clarificadora, por lo que todavía existen dudas sobre el mismo, no obstante, consideramos que la modificación de un Tratado internacional, aunque sea por la vía hermenéutica, puede considerarse razonablemente excluido de esta categoría de actos ordinarios, siendo también discutible la concurrencia de una situación de urgencia debidamente acreditada o razones de interés general que justifiquen la actuación de un Gobierno en funciones en este caso. Sobre el concepto de despacho ordinario de los asuntos públicos, véase REVIEGO PICÓN, F.: «La permanencia en funciones del Gobierno en la doctrina del Tribunal Supremo», *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 109, 2017, págs. 379-405; SELJAS VILLADANGOS, M^a E.: «El control de las actuaciones de un Gobierno en funciones», *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº 42, mayo, 2017,

dentro de este período— constituyen un plazo de tiempo suficiente para proceder a eliminar la controvertida incompatibilidad mediante la aprobación de una nueva Orden Ministerial que, al igual que hacía la anulada Orden de 2009, reduzca el ámbito de aplicación de la exención a los bienes inmuebles titularidad de los entes mayores de la Iglesia destinados exclusivamente a fines propios de la Iglesia Católica.

A este respecto, procede recordar que el artículo VI del Acuerdo y el apartado 2º de su Protocolo Adicional, remiten a la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos como el mecanismo de mutuo acuerdo apto tanto para la resolución de dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación del Acuerdo, como para concretar los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios del Acuerdo. Consecuentemente, al objeto de evitar la anulación de una eventual nueva Orden Ministerial que no reflejara el consenso entre las dos partes implicadas —como ya sucediera con la Orden Ministerial de 2009—, resulta imperativa la convocatoria de la reunión de dicha Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para la consecución del necesario acuerdo sobre la cuestión. Una vez alcanzado el consenso, el eventual acuerdo adoptado servirá de base a la elaboración de una nueva Orden Ministerial que niegue la concesión de la exención cuando los bienes inmuebles titularidad de la Iglesia Católica resulten afectos a actividades económicas.

Es cierto que, en el pasado, para la aprobación de la Orden Ministerial de 2001, se necesitaron únicamente cuatro meses y diez días desde la celebración de la reunión de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado hasta la publicación en el BOE de la nueva Orden Ministerial (79), sin embargo, no pueden establecerse paralelismos entre ambas situaciones, ya que se producen en momentos temporales distintos, presididos por circunstancias dispares. Por ello, la determinación de si los trece meses de los que dispuso el Gobierno español desde la anulación de la Orden de 2009 constituyen un lapso temporal suficiente para haber procedido a la modificación del ordenamiento nacional al objeto de eliminar la contradicción es una tarea compleja y de difícil apreciación, en la que deben tomarse en consideración factores ajenos al legislador español, como, por ejemplo, la predisposición y voluntad negociadora de la Santa Sede (80).

Por este motivo, debe valorarse cuidadosamente la conducta del Ejecutivo español especialmente a la luz del plazo del que dispuso para subsanar el conflicto normativo. En esta ponderación debe atenderse no sólo a la complejidad y la realidad práctica de las relaciones internacionales entre dos Estados soberanos como son España y la Santa Sede,

págs. 1-27; BRAGE CAMAZANO, J. y REVIEGO PICÓN, F.: «Gobierno en funciones y despacho ordinario de los asuntos públicos. (Las SSTs de 20 de septiembre y de 2 de diciembre de 2005), UNED. *Teoría y Realidad Constitucional*, nº 18, 2006, págs. 445-483 y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: «Gobierno en funciones y despacho ordinario de los asuntos públicos» (Del paradigma de la «prorrogación» de funciones al de la «conversión» orgánica), *Revista Jurídica de Navarra*, nº 40, 2005, págs. 9-50.

(79) La reunión de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos fue celebrada el día 2 de febrero de 2001, la versión definitiva del proyecto de Orden Ministerial fue presentada al Consejo de Estado el 12 de marzo de 2001 y aprobada el 5 de junio, siendo publicada en el BOE el 16 de junio de 2001.

(80) Si bien las dificultades encontradas por el legislador nacional en la fase negociadora con la Santa Sede no constituyen un motivo válido para excusar el incumplimiento por parte de España de las obligaciones derivadas del apartado 2 del artículo 351 TFUE, pues, como ha afirmado el TJUE cuando un Estado miembro se encuentra con dificultades que hacen imposible la modificación de un Acuerdo, le incumbe denunciarlo (Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 2000, Comisión contra Portugal, Asuntos acumulados C-62/98 y C-84/98, apartado 49).

sino también a las concretas circunstancias políticas presentes tanto en aquel momento marcado por el inminente final de la legislatura (81) (que, en la práctica, reducía a once meses el margen temporal para alcanzar un acuerdo sobre la materia con la Santa Sede y plasmarlo en una nueva Orden Ministerial), como con posterioridad (ya que España contó con un Gobierno en funciones hasta el 31 de octubre de 2016).

Por todo ello, consideramos que, si bien no puede afirmarse de manera tajante que España haya incumplido la obligación de eliminar la compatibilidad entre ambos tratados, no es menos cierto que el plazo de once meses del que dispuso España es un plazo lo suficientemente amplio para poder aprobar una nueva Orden Ministerial que recogiera el resultado de las negociaciones con la Santa Sede, a pesar de las circunstancias concurrentes. Por tanto no sería descabellado pensar que España llegó a incumplir la obligación impuesta por el apartado segundo del artículo 351 TFUE y que, por tanto, debería verse privado del derecho a invocar el beneficio previsto en el apartado primero del artículo 351 TFUE, debiendo el TJUE, consecuentemente, resolver el asunto sobre la base del artículo 107 TFUE.

Creemos que el Tribunal de Justicia, en lugar asumir de manera simplista el artículo 107 TFUE como base jurídica para la resolución de la cuestión relativa al disfrute de la exención en el ICIO por los entes mayores de la Iglesia Católica, debería haber tomado en consideración la existencia de un conflicto entre Tratados internacionales y la existencia del artículo 351 TFUE como cláusula de relación para resolver dicho conflicto normativo. Sobre esta base jurídica debería o bien haber llevado a cabo por sí mismo una valoración pormenorizada de las circunstancias del caso o bien haber remitido el caso al juez nacional para que fuera el encargado de proceder a dicha valoración, al objeto de dilucidar si existe incumplimiento por parte de España de las obligaciones impuestas por el apartado segundo del artículo 351 TFUE. Se trata esta de una cuestión sobre la que recaen, a nuestro entender, dudas razonables y cuya previa determinación resulta esencial para establecer la procedencia o improcedencia de la aplicación del artículo 107 TFUE como base jurídica para la resolución del asunto.

(81) La X Legislatura terminó el 27 de octubre de 2015 cuando se publicó en el BOE el Real Decreto 977/2015, de 26 de octubre, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones.